

УДК 343.148.5

DOI <https://doi.org/10.33216/2218-5461-2021-41-1-118-126>

СУДОВО-ПОДАТКОВА ЕКСПЕРТИЗА ЯК ОКРЕМИЙ ВИД СУДОВОЇ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ

Сташевська І.В., Мартинова Л.В.

JUDICIAL AND TAX EXAMINATION AS A SEPARATE TYPE OF JUDICIAL ECONOMIC EXAMINATION

Stashevskia I.V., Martynova L.V.

В статті досліджено правові та економічні підстави доцільності виділення судово-податкової експертизи в самостійний вид судової економічної експертизи.

Визначено, що зміни податкового законодавства; зменшення кількості податкових перевірок; пандемія COVID-19 та карантинні обмеження зумовили латентність правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, а відновлення в повному обсязі повноважень контролюючих органів призведе до збільшення кількості виявлення фактів правопорушень у сфері оподаткування.

Виявлено, що одним із основних дієвих засобів повного і всебічного з'ясування усіх обставин кримінальних правопорушень у податковій сфері є експертиза. За матеріалами кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів як правило, призначають судово-бухгалтерську експертизу, яка є видом судово-економічної. Проте складність та суперечливість податкового законодавства, наявність особливостей, які притаманні лише податковій сфері, дозволять привернути увагу на необхідність та доцільність виокремлення такого самостійного виду експертизи як судово-податкова.

Обґрунтовано, що підстави виокремлення судової податкової експертизи в самостійний вид економічної судової експертизи, ґрунтуються на наступних базисах: податкове право як самостійна галузь в системі юридичних наук; економічна природа податкових правовідносин; складність у розслідуванні та доказуванні кримінальних правопорушень у податковій сфері; застосування спеціальних знань під час розслідування податкових правопорушень (поєднання спеціальних знань у сфері оподаткування та права); правова регламентація можливості проведення судово-податкових експертиз.

Встановлено, що зазначені підстави є основним вагомим аргументом щодо виокремлення самостійного виду експертизи – судово-податкової.

За результатами дослідження запропоновано підхід щодо структуризації судово-податкової експертизи в окремий вид судової економічної експертизи, що дозволить підвищити обґрунтованість та якість висновку експерта з питань оподаткування, який є процесуальним джерелом доказів.

Ключові слова: *судова експертиза, судово-податкова експертиза, спеціальні знання, податкове право, правовідносини у сфері оподаткування, податкові правопорушення, податкове законодавство.*

Постановка проблеми. Останні роки відбувається активне реформування економіки України, у тому числі і податкової системи. Податкова система являє собою одну з основ економіки України. Тому особлива увага приділяється саме реформуванню податкового законодавства України, яке покликано сприяти розвитку національної економіки та успішному її функціонуванню; а також на зменшення обсягів її тінізації та зростання реальних доходів громадян. Реформування податкової системи супроводжувалося багатократними спробами її удосконалення шляхом прийняття окремих нормативно-правових актів. Ці нормативно-правові акти не завжди відповідали реальному стану економіки України та не сприяли підвищенню її конкурентоспроможності. Вищезазначене зумовило необхідність подальшого здійснення податкових реформ. Так 02.12.2010 був прийнятий Податковий кодекс України, який за останнє десятиріччя зазнав понад 150 змін.

Постійні зміни податкового законодавства, які стосувалися як правил оподаткування, так і органу, який контролює їх дотримання; зменшення кількості податкових перевірок за результатами яких можна ініціювати відкриття кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків; пандемія COVID-19 та карантинні обмеження зумовили латентність правопорушень пов'язаних з ухиленням від сплати податків. На підтвердження цього факту приведемо дані офіційної статистики Офісу Генерального прокурора України. Так у 2018 році було зареєстровано 1688 кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків, у 2019 році – 1287, а у 2020 році всього 1019 [1]. Відновлення в повному обсязі повноважень контролюючих органів щодо перевірок суб'єктів господарювання, на нашу думку, призведе до збільшення кількості встановлення фактів правопорушень у сфері оподаткування.

Одним з основних дієвих засобів повного і всебічного з'ясування усіх обставин кримінальних правопорушень у податковій сфері є експертиза. Аналіз юридичної практики свідчить, що на разі відсутній єдиний підхід щодо призначення експертиз у кримінальних провадженнях про податкові правопорушення, тобто виникають питання, яких спеціалістів необхідно залучати до розслідування правопорушень вказаної категорії та які запитання необхідно поставити на вирішення експерту. Як правило за матеріалами кримінальних проваджень про ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів проводять судово-бухгалтерську експертизу, яка є видом судово-економічної. Проте складність та суперечливість податкового законодавства, наявність особливостей, які притаманні лише податковій сфері, дозволять акцентувати увагу на необхідності та доцільності виокремлення такого самостійного виду експертизи як судово-податкова.

Аналіз останніх досліджень. Проблеми протидії вчиненню кримінальних правопорушень в економічній сфері були предметом дослідження А.Ф. Волобуєва, В.Г. Гончаренка, В.К. Лисиченка, Г.А. Матусовського, С.С. Чернявського та інших. Правопорушенням у сфері господарської діяльності, зокрема у сфері оподаткування, у різні часи присвячували свої роботи П. П. Андрушко, В. І. Борисов, О.О. Дудоров, В.О. Навроцький, І.І. Кучеров, В. В. Сташис, В. Я. Тацій, М. І. Хавронюк та інші. Вивченню сутності судової економічної експертизи, у тому числі й судової бухгалтерії, були присвячені наукові праці Г.А. Атанесяна, С.П. Голуб'ятникова, С.С. Остроумова, П.З. Пашюнаса, А.М. Ромашова, В.Г. Танасевича та інших. Окремі аспекти саме судово-податкової експертизи, як самостійного виду, були розглянуті у роботах видатних вітчизняних вчених, таких як Н.І. Клименко, А.О. Драгоненко, В.В. Федчиши-

ної. Однак постійні зміни податкового законодавства та латентний характер правопорушень пов'язаних з ухиленням від сплати податків змушують більш детально звернутися до питання про необхідність і доцільність виділення такого самостійного виду експертизи, як судово-податкової.

Метою статті є дослідження правових та економічних підстав доцільності виділення судово-податкової експертизи в самостійний вид судової економічної експертизи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Розслідування кримінальних правопорушень про ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів не можливо без використання спеціальних знань в галузі оподаткування. Відповідно до переліку видів судової експертизи та експертних спеціальностей, за якими присвоюється кваліфікація судового експерта в експертних установах Міністерства юстиції України [2] та експертній службі МВС України [3], питання, які стосуються сфери оподаткування, відносяться до завдань економічної експертизи, а саме до спеціальних знань судового експерта з правом проведення судової економічної експертизи за експертною спеціальністю 11.1 «Дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності». Судово-економічна експертиза, яка є процесуальною формою дослідження на основі спеціальних знань у різних сферах економіки, покликана вирішувати дуже широке коло питань, які постають під час розслідування та судового розгляду економічних правопорушень. Одним із завдань судово-економічної експертизи є дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності. Проведення судової економічної експертизи з питань податкового обліку та звітності, перш за все, передбачає застосування експертом спеціальних знань у податковій сфері як самостійному напрямку економічної та юридичної наук. Це пояснюється

тим, що у сучасних реаліях відбувається значний податковий тиск з боку держави на суб'єктів господарювання, а як наслідок, останні вимушені шукати шляхи до мінімізації оподаткування та використовувати прогалини в чинному податковому законодавстві.

Відсутність єдиного підходу щодо призначення експертиз у кримінальних провадженнях про податкові правопорушення; чисельність питань, які виникають під час призначення зазначених експертиз стосовно: спеціалістів, яких необхідно залучати до розслідування правопорушень вказаної категорії; запитань, які необхідно поставити на вирішення експерту; спеціальних знань, які необхідно застосовувати; а також, з огляду на складність в розслідуванні та доказуванні кримінальних правопорушень, пов'язаних з ухиленням від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів виникає нагальна потреба у виокремленні судової податкової експертизи в окремих, самостійний вид судової експертизи.

Основні підстави виокремлення судової податкової експертизи в самостійний вид економічної судової експертизи, ґрунтуються на наступних базисах:

1. *Податкове право як самостійна галузь в системі юридичних наук.*

На думку М.П. Кучерявенка «податкове право України є складним інститутом фінансового права, об'єктивною сукупністю фінансово-правових норм, які регулюють основи дохідної частини бюджету» [4, с. 4–5]. Цілком виправданим є твердження В. Л. Жадько про те, що податкове право цілком справедливо претендує на роль самостійної галузі права [5, с. 119]. В.Ф. Роль, В.В. Сергієнко, С.М. Попова, зауважують, що податкове право - підгалузь фінансового права, у якій закріплюються принципи побудови податкової системи, права, обов'язки та відповідальність учасників податкових правовідносин, види податків та інше, а також визна-

чення податкових дефініцій, явищ, обставин тощо. Це також сукупність правових норм, якими регулюються відносини в галузі податків [6, с. 93].

Податкове право, за твердженням П.Т. Гега, є система фінансово-правових відносин, яка регулює податкові відносини державних органів і платників податків щодо встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів до відповідного бюджету [7, с. 11]. Отже, узагальнюючи думки вчених можна з впевненістю стверджувати, що податкове право України є галузю права, яке регулює суспільні відносини, що склалися в процесі діяльності суб'єктів господарювання у сфері оподаткування, зокрема встановлення та стягнення податків, зборів та інших обов'язкових платежів та здійснення дій щодо дотримання податкового законодавства.

2. Економічна природа податкових правовідносин.

У теорії податкового права під поняттям податкових правовідносин прийнято розуміти суспільні відносини, які врегульовані нормами податкового права. Звернемо увагу, що жоден нормативно-правовий акт України не визначає поняття податкових правовідносин.

У Податковому кодексі України зазначено, що він регулює відносини, що «виникають у сфері справляння податків і зборів» [8]. Як зазначає М.П. Кучерявенко: «податкові відносини – це відносини, які виникають відповідно до податкових норм та юридичних фактів, при цьому учасники відносин наділені суб'єктивними правами та юридичними обов'язками, що пов'язані зі сплатою податків і зборів до бюджетів та державних цільових фондів» [4, с. 31]. Проте, на нашу думку, надане визначення податкових відносин не розкриває їх сутності та особливостей. На наш погляд, поняття, яке розкриває сутність та особливості податкових правовідно-

син надає В.О. Яговкіна: «податкові правовідносини є суспільними відносинами, які існують виключно у правовій формі, мають владно-публічний характер і виникають між суб'єктами, наділеними правами й обов'язками, пов'язаними з установами, введенням та справлянням податків і зборів, здійсненням податкового контролю, оскарженням актів податкових органів і дій чи бездіяльності їх посадових осіб та притягненням до відповідальності за порушення законодавства про податки і збори» [9, с. 10].

Так можна виокремити особливості податкових правовідносин, які полягають в наступному:

- мають державно-владний, імперативний характер;
- мають фінансовий характер;
- виникають за обов'язкової участі відповідного державного органу, який забезпечує формування єдиної державної податкової політики;
- носять організаційно-майновий характер;
- можуть існувати тільки в правовій формі;
- мають способи вирішення спорів, що виникають між сторонами – суб'єктом господарювання та контролюючим органом (оскарження, призначення експертиз тощо);
- притягнення до адміністративної та кримінальної відповідальності за порушення законодавства у сфері оподаткування.

3. Складність у розслідуванні та доказуванні кримінальних правопорушень у податковій сфері.

Ухилення від сплати податків є одним з найбільш поширених видів економічних правопорушень. Економічна злочинність як сукупність різних видів навмисних посягань на економічні відносини, що охороняються державою, є негативним соціальним явищем,

яке живить тіньову економіку та суттєво впливає на рівень економічної безпеки держави [10, с. 148]. Так ст. 212 Кримінального кодексу України передбачено кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) [11]. Треба звернути увагу на те, що кримінальна відповідальність за ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) передбачена не за сам факт несплати в установленний строк, а за умисне ухилення від їх сплати. Тобто суб'єктивною стороною цього складу злочину є вина у вигляді прямого умислу, а значить винна особа усвідомлює суспільну небезпечність ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) та передбачає його наслідки у вигляді ненадходження коштів до бюджетів або державних цільових фондів і передбачає неминучість їх настання. Як слушно зазначає В. В. Федчишина, що «вивчення слідчої і судової практики свідчить про те, що податкові правопорушення вирізняються суттєвими труднощами в доказуванні. Особи, які беруть участь у виявленні і розслідуванні правопорушень указаних злочинів, є юристами за освітою. А розслідування податкових злочинів вимагає глибоких економічних знань у галузі оподаткування, потребує проведення всестороннього і комплексного дослідження діяльності суб'єктів господарювання, і першочергово – на підставі первинних бухгалтерських документів і фінансової та податкової звітності» [12, с. 39].

Складність у розслідуванні та доказуванні кримінальних правопорушень у податковій сфері полягає, перш за все, у тому, що зазначені правопорушення мають надзвичайно складний механізм здійснення. А як наслідок, їх складно виявити, доказати та розслідувати. Механізм податкового правопорушення є системою процесів взаємодії всіх учасників правопорушення, що призводить до утворення суттєвої інформації про скоєне

правопорушення: яким чином його скоєно, його учасників, результати та наслідки. Отже, вірним є твердження А.О. Драгоненко, що «при розслідуванні податкових злочинів необхідно достовірно встановити обставини, що свідчать про невиконання або неналежне виконання зазначеного конституційного обов'язку, а також розмір шкоди, яка полягає у неотриманні бюджетом коштів у вигляді податків» [13].

Тому для розкриття податкових кримінальних правопорушень вкрай важливо застосовувати спеціальні знання у сфері оподаткування та юридичні знання.

4. Застосування спеціальних знань під час розслідування податкових правопорушень.

Формою використання спеціальних знань при розслідуванні кримінальних правопорушень у сфері оподаткування є проведення відповідних експертиз. Як слушно зазначає А.О. Драгоненко: «проведення експертних досліджень під час судово-податкової експертизи передбачає знання експертом насамперед податків і оподаткування як самостійного напрямку економічної науки. Але економічних знань експерта буде не досить, оскільки для притягнення до кримінальної відповідальності за вчинення податкового злочину юридично значущим буде встановлення факту невиконання або неналежного виконання платником податків юридичного обов'язку зі сплати податку» [13]. Зі свого боку, В.В. Федчишина акцентує, що «у ході розслідування правопорушень у сфері оподаткування в умовах сьогодення в Україні, зважаючи на еволюцію суспільних відносин, зокрема зростання економічної злочинності та появу витончених нових схем ухилення від оподаткування, невпинно зростає потреба у використанні спеціальних знань у сфері оподаткування» [12, с. 39]. З огляду на складність у доказуванні кримінальних правопорушень у податковій

сфері їх розслідування потребує всебічного, досконалого дослідження діяльності суб'єктів господарювання із застосування ґрунтовних знань у галузі оподаткування. Також А.О. Драгоненко стверджує, що під час проведення судово-податкових експертиз «використовуються юридичні знання, правові питання мають переважаче значення, оскільки вчинення податкових злочинів завжди є наслідком порушення встановлених податковим законодавством норм» [13]. Говорячи про судово-податкову експертизу, під час проведення якої використовуються як знання у сфері оподаткування, так і юридичні, «дослідницька та резолютивна частини висновку експерта не можливі без посилок на ті чи інші правові норми законодавства про податки, збори (обов'язкові платежі), їх тлумачення, аналізу практики їх застосування, в тому числі судової, особливе місце серед якої займають правові позиції Верховного Суду з питань оподаткування» [13]. Отже, під час проведення судово-податкової експертизи необхідно розглядати питання застосування спеціальних знань експерта саме в оподаткуванні, а не в економічній науці взагалі, які повинні доповнюватися юридичними знаннями.

5. Правова регламентація можливості проведення судово-податкових експертиз.

На законодавчому рівні, а саме Податковим кодексом України, визначено проведення податкової експертизи, яку призначають у разі, коли для вирішення питань, що мають значення для здійснення податкового контролю, необхідні спеціальні знання у галузі науки, мистецтва, техніки, економіки та в інших галузях. Залучення експерта здійснюється на договірних засадах та за рахунок коштів сторони, що є ініціатором залучення експерта [8]. Проте, як слушно зазначає Н.І. Клименко: «через відсутність податкової експертизи у сучасній класифікації економічної експертизи існують певні труднощі під

час розслідування податкових злочинів (звичай пов'язані зі специфікою предмета дослідження), <...> що призводить до подовження термінів проведення судово-економічних експертиз, у межах яких вирішують питання податкових експертиз» [14, с. 60].

Узагальнюючи наведене вище можна з впевненістю стверджувати, що зазначені бази є основою та вагомим аргументом щодо виокремлення самостійного виду експертизи – судово-податкової, яка передбачає поєднання спеціальних знань у сфері оподаткування та права. Повністю погоджуємося з думкою А.О. Драгоненко, що «суперечлива практика призначення і проведення судових експертиз у злочинах, пов'язаних із ухиленням від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), недостатнє врахування при проведенні традиційних експертиз усіх особливостей оподаткування дозволяє поставити питання про необхідність і доцільність виділення самостійного виду експертизи – судово-податкової, яка належить до виду судово-економічних експертиз» [12]. Звернемо увагу, що нормами чинного Податкового кодексу України визначено порядок узгодження понятійного апарату та правил податкового обліку із правилами бухгалтерського обліку, проте в сучасних економічних реаліях, які породжують нові складні схеми податкових правопорушень, вирішувати питання щодо їх розкриття та встановлення обставин у межах судово-економічної експертизи надзвичайно складно. Як звертає увагу І.І. Кучеров: «специфіка питань, які виникають у слідчого в процесі розслідування податкових злочинів, а також особливості експертних досліджень, що дозволяють відповісти на них, дозволяє вести мову про самостійний вид економічних експертиз - податкову експертизу. Хоча податкові експертизи не згадуються у спеціальній літературі і їх теоретична база не розроблена, на практиці вони застосовуються» [15, с. 37].

Зауважимо, що питання виокремлення в окремий вид судово-податкової експертизи, який є видом судово-економічної експертизи, має дискусійний характер та неодноразово було висвітлено у наукових дослідженнях вчених. Дискусійний характер питання виокремлення судово-податкової експертизи полягає у тому, що «у сучасній класифікації назва «податкова експертиза» суперечить наявним концептуальним положенням, що насамперед спричинено відсутністю достатнього теоретичного і методичного забезпечення такого виду експертизи» [12]. Зважаючи на це, не може викликати сумніву актуальність вирішення проблематики, пов'язаної з виокремленням судової податкової експертизи в самостійний вид.

Висновки. З огляду на вищевикладене вважаємо, що виокремлення судово-податкової експертизи в окремий вид судової економічної експертизи є вкрай необхідним та доцільним. Це дозволить підвищити обґрунтованість та якість висновку експерта з питань оподаткування, який є процесуальним джерелом доказів. Спрямоване застосування спеціальних знань у сфері оподаткування та права дозволить якісно, всебічно, своєчасно вирішувати експертні завдання, які будуть поставлені перед судовим експертом, що, в свою чергу, забезпечить успіх в розкритті та доказуванні кримінальних правопорушень про ухилення від сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Проте зазначене питання потребує подальшого наукового та нормативно-правового опрацювання, зокрема визначення змісту, основних завдань, переліку питань судово-податкової експертизи, а також теоретичного і методичного її забезпечення.

Література:

1. Статистика кримінальних проваджень з податків за 2020 рік. URL: [http://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/statistics-of-criminal-proceedings-on-taxes-for-2020-goodbye-](http://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/statistics-of-criminal-proceedings-on-taxes-for-2020-goodbye-the-tax-police-hello-the-bureau-of-economic-security-of-ukraine/)
2. Про затвердження Інструкції про призначення та проведення судових експертиз та експертних досліджень від 08.10.1998 № 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text> (дата звернення: 17.03.2021).
3. Про затвердження Положення про Експертно-кваліфікаційну комісію МВС та порядок проведення атестації судових експертів Експертної служби МВС від 21.09.2020 № 675. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0022-21#n2> (дата звернення: 17.03.2021).
4. Налоговое право Украины : учебное пособие / [под ред. Н. П. Кучерявенко]. – Х. : Легас, 2004. – 488 с.
5. Жадько В. Податкове право як самостійна галузь права: проблема визнання / В. Жадько // Людина і закон: публічно-правовий вимір : збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції «VII Прибузькі юридичні читання» (м. Миколаїв, 25–26 листопада 2011 року). – Миколаїв : Іліон, 2011. – С. 110.
6. Роль В.Ф. Фінансове право: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури. 2011. 392 с.
7. Гега П.Т. Основи податкового права : навчальний посібник. Київ : Т-во «Знання», КОО. 2003. 169 с.
8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 30.03.2021).
9. Яговкина В.А. Налоговое правоотношение: Теоретико-правовой аспект: автореф. дис. канд. юрид. наук: 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Яговкина Вита Александровна. - М., 2003. - 21 с.
10. Лихошерст Л. М. До питання про кримінальну відповідальність за ухилення від сплати податків // Міжнародний юридичний вісник: актуальні проблеми сучасності (теорія та практика). 2019. Вип. 14. С. 146-154. DOI: 10.33244/2521-1196.14.2019.146-154.
11. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 № 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/conv#n1447> (дата звернення: 05.04.2021).
12. Федчишина В.В. Щодо окремих аспектів податкової експертизи : Фінансове право № 1 (35), 2016. 38-42 с. : URL: http://ndifp.nusta.com.ua/files/doc/finansove-pravo/2016/2016_1_article11.pdf (дата звернення: 07.04.2021).

13. Драгоненко А.О. Необхідність призначення експертизи податкової звітності (судово-податкової експертизи) під час досудового розслідування кримінальних правопорушень про ухилення від сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) : Юридичний науковий електронний журнал, № 7/2020. 356-359 с. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2020-7/89>.

14. Клименко Н.І., Федчишина В.В. Судово-економічна експертиза: сучасний стан і актуальні питання // Криміналістичний вісник • № 1 (25), 2016. С. 56-61. URL: <https://visnyk.dndekc.mvs.gov.ua/index.php/visnyk> (дата звернення: 15.04.2021).

15. Кучеров И.И. Налоговые преступления : учебное пособие. М., 1997. С. 152.

References:

1. Statystyka kryminalnykh provadzen z podatkov za 2020 rik. URL: <http://kmp.ua/uk/analytics/infoletters/statistics-of-criminal-proceedings-on-taxes-for-2020-goodbye-the-tax-police-hello-the-bureau-of-economic-security-of-ukraine/> (data zvernennia: 17.03.2021).

2. Pro zatverdzhennia Instruksii pro pryznachennia ta provedennia sudovykh ekspertyz ta ekspertnykh doslidzhen vid 08.10.1998 # 53/5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98#Text> (data zvernennia: 17.03.2021).

3. Pro zatverdzhennia Polozhennia pro Ekspertno-kvalifikatsiinu komisiuu MVS ta poriadok provedennia atestatsii sudovykh ekspertiv Ekspertnoi sluzhby MVS vid 21.09.2020 # 675. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0022-21#n2> (data zvernennia: 17.03.2021).

4. Nalohovoe pravo Ukrainy : uchebnoe posobyie / [pod red. N. P. Kucheriavenko]. – Kh. : Lehas, 2004. – 488 s.

5. Zhadko V. Podatkove pravo yak samostiina haluz prava: problema vyznannia / V. Zhadko // Liudyna i zakon: publichno-pravovyi vymir : zbirnyk tez dopovidei Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi konferentsii «VII Prybuzki yurydychni chytannia» (m. Mykolaiv, 25–26 lystopada 2011 roku). – Mykolaiv : Ilion, 2011. – S. 110.

6. Rol V.F. Finansove pravo: navchalnyi posibnyk. Kyiv : Tsentr uchbovoi literatury. 2011. 392 s.

7. Heha P.T. Osnovy podatkovoho prava : navchalnyi posibnyk. Kyiv : T-vo «Znannia», KOO. 2003. 169 s.

8. Podatkovi kodeks Ukrainy vid 02.12.2010 # 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (data zvernennia: 30.03.2021).

9. Yahovkyna V.A. Nalohovoe pravootnoshenye: Teoretyko-pravovoi aspekt: avtoref. dys. kand. yuryd. nauk: 12.00.14 «Admynstratyvnoe pravo, fynansovoe pravo, ynformatsyonnoe pravo» / Yahovkyna Vyta Aleksandrovna. - M., 2003. - 21 s.

10. Lykshosherst L. M. Do pytannia pro kryminalnu vidpovidalnist za ukhylennia vid splaty podatkov // Mizhnarodnyi yurydychnyi visnyk: aktualni problemy suchasnosti (teorii ta praktyka). 2019. Vyp. 14. S. 146-154. DOI: 10.33244/2521-1196.14.2019.146-154.

11. Kryminalnyi kodeks Ukrainy vid 05.04.2001 # 2341-III. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2341-14/conv#n1447> (data zvernennia: 05.04.2021).

12. Fedchyshyna V.V. Shchodo okremykh aspektiv podatkovoi ekspertyzy : Finansove pravo # 1 (35), 2016. 38-42 s. : URL: http://ndi-fp.nusta.com.ua/files/doc/finansove-pravo/2016/2016_1_article11.pdf (data zvernennia: 07.04.2021).

13. Drahonenko A.O. Neobkhidnist pryznachennia ekspertyzy podatkovoi zvitnosti (sudovo-podatkovoi ekspertyzy) pid chas dosudovoho rozsliduvannia kryminalnykh pravoporushen pro ukhylennia vid splaty podatkov, zboriv (oboviazkovykh platezhiv) : Yurydychnyi naukovyi elektronnyi zhurnal, # 7/2020. 356-359 s. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2020-7/89>.

14. Klymenko N.I., Fedchyshyna V.V. Sudovo-ekonomichna ekspertyza: suchasnyi stan i aktualni pytannia // Kryminalistychnyi visnyk • # 1 (25), 2016. S. 56-61. URL: <https://visnyk.dndekc.mvs.gov.ua/index.php/visnyk> (data zvernennia: 15.04.2021).

15. Kuchеров Y.Y. Nalohovye prestupleniya : uchebnoe posobyie. M., 1997. S. 152.

Stashevska I.V., Martynova L.V. Judicial and tax examination as a separate type of judicial economic examination. Article.

The article examines the legal and economic grounds for the expediency of separating forensic tax expertise into an independent type of forensic economic expertise.

Determined that changes in tax legislation; reducing the number of tax audits; The COVID-19 pandemic and quarantine have led to the latency of offenses related to tax evasion, and the full restoration of the powers of regulatory authorities will lead to an increase in the number of cases of tax violations.

It was revealed that one of the main effective means of full and comprehensive clarification of all

the circumstances of criminal offenses in the tax area is expertise. Based on the materials of criminal proceedings on tax evasion, fees and other obligatory payments, a forensic accounting examination is usually appointed, which is a type of forensic economic. However, the complexity and inconsistency of tax legislation, the presence of features inherent only in the tax area, will draw attention to the need and feasibility of separating such an independent type of expertise as a judicial and tax one.

It has been substantiated that the grounds for separating forensic tax expertise into an independent type of economic forensic expertise are based on the following bases: tax law as an independent branch in the system of legal sciences; the economic nature of tax legal relations; difficulty in investigating and proving criminal offenses in the tax area; application of special knowledge in the investigation of tax offenses (combination of special knowledge in the field of taxation and law); legal regulation of the possibility of conducting forensic tax examinations.

It has been established that these grounds are the main weighty argument regarding the allocation of an independent type of expertise - forensic tax.

According to the results of the study, an approach to structuring the forensic tax examination into a separate type of forensic economic examination is proposed, which will increase the validity and quality of the conclusion of an expert on taxation issues, is a procedural source of evidence.

Key words: forensic examination, forensic tax examination, special knowledge, tax law, legal relations in the field of taxation, tax offenses, tax legislation.

Сташевська І.В., Мартинова Л.В. Судбно-налоговая експертиза как отдельный вид судебной экономической экспертизы. Статья.

В статье исследованы правовые и экономические основания целесообразности выделения судебно-налоговой экспертизы в самостоятельный вид судебной экономической экспертизы.

Определено, что изменения налогового законодательства; уменьшение количества налоговых проверок; пандемия COVID-19 и карантин обусловили латентность правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов, а восстановление в полном объеме полномочий контролирующих органов приведет к увеличению количества выявления фактов правонарушений в сфере налогообложения.

Выявлено, что одним из основных действенных средств полного и всестороннего выяснения всех обстоятельств уголовных правонарушений в

налоговой сфере является экспертиза. По материалам уголовных производств об уклонении от уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей как правило, назначают судебно-бухгалтерскую экспертизу, которая является видом судебно-экономической. Однако сложность и противоречивость налогового законодательства, наличие особенностей, присущих только налоговой сфере, позволят привлечь внимание необходимости и целесообразности выделения такого самостоятельного вида экспертизы как судебно-налоговая.

Обосновано, что основания выделения судебно-налоговой экспертизы в самостоятельный вид экономической судебной экспертизы, основываются на следующих базисах: налоговое право как самостоятельная отрасль в системе юридических наук; экономическая природа налоговых правоотношений; сложность в расследовании и доказывании уголовных правонарушений в налоговой сфере; применения специальных знаний при расследовании налоговых правонарушений (сочетание специальных знаний в области налогообложения и права); правовая регламентация возможности проведения судебно-налоговых экспертиз.

Установлено, что указанные основания является основным весомым аргументом относительно выделения самостоятельного вида экспертизы - судебно-налоговой.

По результатам исследования предложено подход к структуризации судебно-налоговой экспертизы в отдельный вид судебной экономической экспертизы, что позволит повысить обоснованность и качество вывода эксперта по вопросам налогообложения, является процессуальным источником доказательств.

Ключевые слова: судебная экспертиза, судебно-налоговая экспертиза, специальные знания, налоговое право, правоотношения в сфере налогообложения, налоговые правонарушения, налоговое законодательство.

Авторская справка:

Сташевська Ірина Василівна, судовий експерт Луганського науково-дослідного експертно-криміналістичного центру МВС України.

Мартинова Лілія Володимирівна, кандидат економічних наук, доцент кафедри господарського права Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля.

Стаття надійшла до редакції 16 квітня 2021р.